

La tassazione delle persone fisiche non residenti

Autore: Fulgione Gerardo

In: Diritto tributario

L'assoggettamento all'imposta sul reddito delle persone fisiche dei compensi corrisposti a persone fisiche non residenti per attività di lavoro autonomo e la possibilità di avvalersi delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

Nozioni di territorialità e codice fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta.

Soggettività passiva dell'imposta e territorialità

L'articolo 2 del DPR n. 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi) assoggetta all'imposta le persone fisiche, residenti e non residenti, nel territorio dello Stato ed identifica come residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, o in alternativa hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Il richiamo alla maggior parte del periodo d'imposta viene convenzionalmente interpretato come riferimento al domicilio nel territorio dello Stato per un periodo che inizi a decorrere dai 183 giorni di permanenza, corrispondente alla metà più uno dei giorni che compongono l'anno d'imposta, e l'aver richiamato anche il domicilio come caratteristica identificativa della residenza ai fini fiscali pone in rilievo l'intenzione del legislatore di voler considerare come rilevante la permanenza in senso fisico nel territorio della Repubblica.

Il successivo articolo 3 identifica, come base imponibile dell'imposta per i non residenti, i redditi

complessivi prodotti nel territorio dello Stato, al netto degli oneri deducibili descritti nell'articolo 10.

Tali redditi vengono elencati nell'articolo 20 dello stesso DPR n. 917/86, che considera prodotti nel territorio dello Stato, oltre ai redditi fondiari e di capitale:

"[...]

1. c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 47;
2. d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
3. e) i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
4. f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, [...]"

Il successivo comma 2, però, pone una deroga al principio di territorialità esposto nel punto precedente:

"2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

[...]

1. b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'art. 47;
2. c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;

[...]”.

Dalla lettura dei commi 1 e 2 dell'articolo 20 si evince quindi, che i redditi di lavoro autonomo, oltre a quelli d'impresa ed ai redditi diversi ex articolo 81 dello stesso DPR n. 917/86, sono soggetti all'imposta solo se prodotti in Italia, ovvero se derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato, ad eccezione però, di alcuni tipi di redditi assimilati ex articolo 47 (tra cui i redditi da collaborazioni coordinate e continuative) e i compensi per cessione o utilizzazione economica di opere dell'ingegno, che sono soggetti all'imposta se corrisposti da qualsiasi ente, pubblico o privato, residente in Italia.

Riguardo le collaborazioni coordinate e continuative ex articolo 47, comma c-bis), la circolare del Ministero delle Finanze del 26 gennaio 2001 n. 7/E ha chiarito che sui redditi scaturiti da tali rapporti non va applicata ritenuta in quanto tali redditi sono tassati esclusivamente per quelle attività prestate nel territorio dello Stato, così come previsto dal citato comma 1 dell'articolo 20.

Riassumendo quindi, per i redditi di lavoro autonomo, ad eccezione dei compensi per cessione di diritti d'autore, per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a), b), c-bis), e per i redditi diversi, l'imposta si applica solo se i redditi sono corrisposti per attività svolte nel territorio dello Stato.

Viceversa, per le menzionate cessioni di diritti d'autore e per i redditi assimilati di cui alle lettere c), f), h), h-bis), i) ed l) dell'articolo 47, si considerano redditi prodotti in Italia se corrisposti da enti pubblici o

privati residenti o con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Applicazione dell'imposta

Per i compensi da collaborazione coordinata e continuativa, il comma 1-ter dell'articolo 24 del DPR n. 600/73 dice:

“1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'art. 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.”.

L'imposta da applicare ai compensi per attività di lavoro autonomo viene disciplinata dai commi 1 e 2 dell'articolo 25 dello stesso DPR n. 600/73:

“1. I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti [...].

La stessa ritenuta deve essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) e sull'intero ammontare delle somme di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi [...].

La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese.

2. Salvo quanto disposto dall'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.”.

Pertanto va effettuata la ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento sia sui compensi per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che per lavoro autonomo occasionale svolti da soggetti non residenti, tale ritenuta va calcolata sulla parte imponibile di tali compensi, escludendo gli eventuali rimborsi spese non soggetti ad Irpef ed essendo a titolo d'imposta deve intendersi definitiva e quindi non va conguagliata in nessuna dichiarazione dei redditi.

Infatti, non essendo il soggetto presente per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato, requisito indispensabile per essere identificato come residente fiscalmente in Italia, egli non sarà obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro paese, e proprio in virtù di questo mancato obbligo non sarà soggetto a contribuzione alla gestione separata Inps, come si può desumere dalla circolare dello stesso Istituto del 12 giugno 1996, n.124:

“[...]

1.2 Soggetti non residenti in Italia

I soggetti non residenti in Italia - cittadini italiani o stranieri - sono tenuti al versamento del contributo se sono obbligati alla presentazione in Italia della dichiarazione dei redditi.”

Ritornando all'articolo 25 comma 2 del DPR n. 600/73, si rende necessario sottolineare che esso assoggetta a ritenuta del 30 per cento anche i compensi riferiti a prestazioni effettuate in regime di impresa, in deroga al principio generale di non assoggettamento a ritenuta di tali redditi percepiti da soggetti residenti.

Pertanto, in occasione di prestazioni di servizi svolte da imprese non residenti, bisognerà tenere presente l'obbligo di effettuazione della ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento, ed è facile capire il motivo di questa norma: non essendo presente per più di 183 giorni nel territorio italiano e quindi non essendo soggetta a dichiarazione dei redditi in Italia, l'impresa non residente a cui non fosse stata operata la ritenuta a titolo d'imposta andrebbe via dal territorio italiano senza restare assoggettata a nessuna imposta.

Lo stesso comma 2 esclude dall'applicazione della ritenuta sia le prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero (per mancanza del principio di territorialità) che i compensi corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, in tal caso infatti l'impresa diviene a tutti gli effetti residente fiscalmente nello Stato.

Identificazione fiscale

Su tutti gli atti che si accompagnano alla formulazione del rapporto di lavoro e alle successive liquidazioni dei compensi (contratti, note ...) a soggetti non residenti non vi è nessun obbligo di indicare il numero di codice fiscale italiano, ad eccezione di quei casi in cui il codice stesso non risulti già attribuito.

Tale disposto è contenuto nell'articolo 6 del DPR n. 605/73[1], il quale stabilisce che l'obbligo di indicazione del numero di codice fiscale, per i soggetti non residenti che non ne siano già in possesso, risulta superato con la sola indicazione dei dati anagrafici (cognome, nome, luogo e data di nascita, sesso, domicilio estero).

Però, l'erogatore dei compensi a tali soggetti, che in veste di sostituto d'imposta dovrà dichiarare tali compensi e le relative trattenute effettuate in sede di dichiarazione 770, dovrà essere in possesso del codice fiscale estero (o numero di identificazione fiscale) del soggetto non residente, che andrà ad accompagnarsi, sul modello di dichiarazione, ai dati anagrafici ed al domicilio estero del percettore.

Il motivo per cui è stato introdotto questo obbligo è dato dal fatto che in tal modo l'Amministrazione finanziaria italiana è in grado di comunicare allo stato estero in cui il beneficiario ha domicilio ai fini fiscali l'ammontare dei compensi corrisposti e le ritenute effettuate o meno, ai fini degli adempimenti previsti per evitare le doppie imposizioni sui redditi.

Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi

Al fine di prevenire fenomeni di doppia imposizione sui redditi, sia quelli prodotti all'estero da italiani che quelli prodotti nello Stato da cittadini stranieri, l'Italia ha stipulato delle convenzioni bilaterali con numerosi paesi esteri.

Per i soggetti non residenti che dichiarino di volersi avvalere di tale convenzione tra il paese ove è fiscalmente residente e la Repubblica italiana, se esistente e se è stata ratificata dalle Camere, il sostituto d'imposta non applicherà nessuna ritenuta né a titolo d'imposta né tantomeno a titolo di acconto sui compensi da esso erogati.

L'erogatore delle somme, però, è tenuto ad accertarsi della effettiva residenza fiscale e dell'esistenza della stessa convenzione tra i due paesi, a tal proposito la risoluzione del Ministero delle finanze del 11 agosto 1994, n. III-5-225/93 chiarisce le responsabilità a carico degli stessi committenti:

"[...]

nei confronti dei soggetti residenti in Paesi con i quali sono state stipulate - e sono in vigore - convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni, l'applicazione diretta, da parte del sostituto d'imposta, del trattamento più favorevole previsto dalle disposizioni pattizie ha comunque luogo sotto la responsabilità dell'erogante, previa acquisizione della prescritta documentazione (certificato di residenza nello Stato estero; attestazione dell'autorità fiscale del Paese del non residente da cui risulti che il soggetto è ivi sottoposto a tassazione, inesistenza in Italia di una base fissa, ecc...).".

Inoltre, come da istruzioni al modello 770 / 2001 di dichiarazione del sostituto d'imposta, le somme non assoggettate a ritenuta ai sensi di tali convenzioni vanno indicate nello stesso modello 770, e a seguito di ciò il sostituto dovrà conservare ed esibire su richiesta dell'Autorità Finanziaria il certificato di residenza del percettore rilasciato dall'ufficio fiscale estero e la documentazione che attesti l'esistenza delle condizioni per fruire di tale regime.

Le stesse istruzioni prevedono la possibilità di sostituire tale documentazione con la compilazione di un modello convenzionale (modello OCSE).

Note:

[1] "disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti"

<https://www.diritto.it/la-tassazione-delle-persone-fisiche-non-residenti/>